



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/01/2023

Αριθμός απόφασης: 193

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** **ΜΕ ΑΦΜ:**, κατοίκου Συκεών Θεσσαλονίκης, επί της οδού - Τ.Κ. 56625, κατά της με αριθμό /30-08-2022 και αριθμό δήλωσης πράξης διοικητικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ. Ε΄ Θεσσαλονίκης

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄ - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **29/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του
..... **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης /30-08-2022 (αριθμ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2021 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 160,10€, λοιπά συμβ/να ποσά 20,84€ και τέλος επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 830,94€.

Ειδικότερα, με την με αριθμό καταχώρησης /30-08-2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, ο προσφεύγων δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κλπ το ποσό των 1514,30€, εισόδημα από μερίσματα-τόκους-δικαιώματα το ποσό των 0,01€ και ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 73,42€. Με την εκκαθάριση της προαναφερόμενης αρχικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης **164377** πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, από την οποία προέκυψε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 1.891,15€, συνολικό φορολογητέο εισόδημα ύψους 3.405,46 € και χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ύψους **830,94€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι καλείται να καταβάλει φόρο και τέλος επιτηδεύματος (το οποίο σύμφωνα με δικαστικές αποφάσεις αποτελεί φόρο) ίσο με το 1/2 του συνολικού εισοδήματός του, με αποτέλεσμα την παραβίαση των άρθρων 1§§2 και 3, 2§1, 4§§1, 2, 5, και 25§§1, 3 του Συντάγματος, του άρθρου 1 του πρόσθετου πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την προστασία των δικαιωμάτων του Ανθρώπου. Επιπλέον, παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της ισότητας των Ελλήνων, αφού ως ελεύθερος επαγγελματίας δεν του αναγνωρίζεται αφορολόγητο όριο, αλλά φορολογείται από το πρώτο ευρώ σε αντίθεση με τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους. Επιπροσθέτως, καλείται να καταβάλει προκαταβολή φόρου για τα εισοδήματα του επόμενου έτους, χωρίς κανείς να γνωρίζει εάν θα πραγματοποιηθούν

Επειδή, ο ν. **4172/2013** «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α΄ 167/23-7-2013), όπως

ισχύει κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2021, ορίζει στο **άρθρο 7** ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Στο **άρθρο 30** ότι: «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34...» Στο **άρθρο 34**, ότι : «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις και β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.» Στο **άρθρο 15** ότι: « 1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα: ...

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορ. Συντελεστής
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001 - 30.000	28%
30.001 -40.000	36%
40.001 -	44%

Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων δεν υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιάμιση χιλιάδων (9.500) ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο και την παράγραφο 1 του άρθρου 16. Στο **άρθρο 16**, ότι : «. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά

το ποσό των επτακοσίων εβδομήντα επτά (777) ευρώ για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11...»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 31 του Ν 3986/2011** «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β` ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:..... γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.».

Επειδή, ακολούθως, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στην μεν παράγραφο 1 ότι «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και στην παράγραφο 5 ότι «Οι Έλληνες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τις διατάξεις αυτές σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για την δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνομένους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευμένη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ιδίων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνον κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφ' όσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (ΣΤΕ 1972/2012, 2469 - 2471/2008 Ολομ., 2113/1963 Ολομ.).

Επειδή, εξ άλλου, στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.), που κυρώθηκε μαζί με την Σύμβαση με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (ΦΕΚ Α'256) ορίζεται ότι «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουσι το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύϊ νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων». Με τις διατάξεις αυτές

με τις οποίες κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα Κράτη διαθέτουν ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους εισπράξεώς τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους.».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων εγείρει ζητήματα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» Ωστόσο, ο σχετικός έλεγχος ανήκει στην αποκλειστική αρμοδιότητα των Δικαστηρίων, κατ' άρθρο 93 § 4 του Συντάγματος και όχι της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, ειδικότερα, ως προς ισχυρισμό της αντισυνταγματικότητας του τέλους επιτηδεύματος του ν. 3986/2011(άρθρο 30-τέλος επιτηδεύματος), σημειώνεται ότι αβασίμως προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι με την αριθ. 2527/2013 απόφαση του ΣΤΕ, κρίθηκε ότι το τέλος επιτηδεύματος, ως φόρος επί του εισοδήματος, βασίστηκε στην παραδοχή ότι η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας από όσους ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα σε πόλεις με ιδιαίτερο χαρακτήρα (τουριστικές περιοχές)ή συγκεκριμένο πληθυσμό (πάνω ή κάτω από 200.000 κατοίκους και πάντως πάνω από 500 κατοίκους ή 3.100 κατοίκους για τα νησιά), για πέντε τουλάχιστον έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών και έως τρία έτη πριν από τη συνταξιοδότηση (η τελευταία προϋπόθεση αφορά, ειδικώς, τους επιτηδευματίες που ασκούν ατομική επιχείρηση), αποφέρει ένα ελάχιστο ποσό ετήσιου εισοδήματος στο οποίο αντιστοιχεί, ως ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση, ποσό ύψους 400 ή 500 ευρώ, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου. Επιπλέον με την ίδια ως άνω απόφαση, τα εν λόγω κριτήρια, που αποτελούν τη βάση του τεκμηρίου απόκτησης εισοδήματος, είναι γενικά και αντικειμενικά, τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της ρύθμισης, δεν αφίστανται των δεδομένων της κοινής πείρας, λαμβανομένου υπόψη του καθοριζόμενου χαμηλού ύψους του τέλους και των εξαιρέσεων που θεσπίζονται από την επιβολή του (των οικονομικά ασθενέστερων επιτηδευματιών, βλ. σκέψη 12) και στηρίζουν, ενόψει αυτών, το συμπέρασμα του τεκμηρίου (βλ. ΣΤΕ 3814/1992, 1732/1993, 3824/2000, 1340/2003). Ως εκ τούτου, η επιβολή του εν λόγω φόρου βάσει των ως άνω κριτηρίων (χρονικών, τοπικών και πληθυσμιακών), δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά τα ανωτέρω διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει τον

ενδεδειγμένο εκάστοτε τρόπο φορολογήσεως διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων και, κατ' ακολουθίαν, δεν παραβιάζει τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις και αρχές.

Επειδή, περαιτέρω, προβάλλεται έλλειψη νομιμότητας της προσβαλλόμενης, λόγω μη συμμόρφωσης των διατάξεων του ως άνω νόμου με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη, ενέργεια όμως που δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Επειδή, μετά τη εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την έκδοση της υπό κρίση προσβαλλόμενης πράξης δεν προέκυψε για τον προσφεύγοντα προκαταβολή φόρου για τα εισοδήματα του επόμενου έτους, δεδομένου ότι δε δηλώθηκε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός περί επιβολής προκαταβολής.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με αριθ. Καταχ. /30-08-2022 υποβληθείσας αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2021 και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

Με αριθμό ειδοποίησης /30-08-2022 πράξη διοικητικού προδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021: 830,94€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της